

**Audience publique du 12 octobre 2011**

Recours formé par  
Monsieur ..., ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête, inscrite sous le numéro 27327 du rôle, déposée le 28 septembre 2010 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ... demeurant à L-..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 7 juillet 2010 ayant déclaré non fondée une réclamation contre une décision de refus d'une imposition par voie d'assiette pour l'année 2008, émise le 28 janvier 2010 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 3 décembre 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 28 décembre 2010 par Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 19 septembre 2011.

---

Fin septembre 2009, le bureau d'imposition Luxembourg ... invita Monsieur... à déposer sa déclaration d'impôt sur le revenu de l'année 2008 pour fin octobre 2009.

Etant donné que Monsieur... ne donna pas de suites à la prédite invitation, le bureau d'imposition Luxembourg... le prévint par courrier du 24 novembre 2009 que s'il n'avait pas déposé sa déclaration pour l'année 2008 le 18 décembre 2009, une astreinte de 250 euros lui serait infligée.

En date du 25 janvier 2010, Monsieur... déposa sa déclaration d'impôt sur le revenu de l'année 2008.

Par décision du 28 janvier 2010, le préposé du bureau d'imposition Luxembourg ... informa Monsieur... qu'une imposition par voie d'assiette ne pourrait plus avoir lieu pour l'année concernée étant donné que son revenu imposable ne dépasserait pas les limites d'assiette prévues par la loi et qu'en vertu du paragraphe 153 de la loi générale des impôts, les droits à restitution seraient éteints.

Par lettre introduite le 15 avril 2010, Monsieur ... introduisit une réclamation contre la prédite décision du 28 janvier 2010.

En date du 7 juillet 2010, le directeur de l'administration des Contributions directes émit une décision libellée comme suit :

*« [...] Vu la requête introduite le 15 avril 2010 par le sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre la décision de refus d'une imposition par voie d'assiette pour l'année 2008, émise le 28 janvier 2010 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 228, 235 n° 5 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les formes (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;*

*Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir procédé à l'imposition par voie d'assiette au motif d'une remise tardive de la déclaration ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision dir. du 9.9.1991 n° C 7640 du rôle) ;*

*qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision dir. du 21.5.1993 n° C 7444 du rôle) ;*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*Considérant que le réclamant a introduit une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2008 en date du 25 janvier 2010 afin de faire valoir une restitution de retenue sur traitements et salaires ;*

*Considérant que lorsque le revenu imposable se compose, comme en l'espèce, en tout ou en partie de revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les traitements et salaires, il y a lieu, en vertu de l'article 153 alinéa 1<sup>er</sup> de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), à imposer par voie d'assiette dans cinq différentes hypothèses de dépassement de limites de revenu ;*

*qu'en l'espèce, il n'a même pas été allégué qu'une de ces limites légales aurait été dépassée ;*

*qu'il en est de même des hypothèses d'imposition par voie d'assiette visées aux alinéas 2 et 3 de l'article 153 L.I.R. ;*

*Considérant qu'aux termes de l'article 153 alinéa 1<sup>er</sup> n° 2 L.I.R. il y a lieu à imposition par voie d'assiette lorsque le revenu imposable comprend, en plus des revenus passibles de retenue d'impôt, des revenus nets non passibles de retenue qui, après déduction des abattements visés aux articles 128, 128bis et 130 L.I.R. s'élèvent au total à plus de 600 euros ;*

*Considérant que le réclamant a déclaré un bénéfice net provenant de l'exercice d'une profession libérale s'élevant à ... euros ;*

*Considérant que le bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale est à ranger parmi les revenus nets non passibles de retenue visés à l'article 153 alinéa 1<sup>er</sup> n° 2 L.I.R. ;*

*Considérant qu'il s'ensuit que pour l'année litigieuse, la somme des revenus nets non passibles de retenue reste inférieure à 600 euros et que partant il n'y a pas lieu à imposition par voie d'assiette ;*

*Considérant qu'aux termes de l'alinéa 4 de l'article 153 L.I.R., sans préjudice des dispositions qui précèdent, le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette au sens des alinéas 1<sup>er</sup> à 3 du même article y est soumis, sur demande, en vue de la prise en considération des revenus nets visés à l'article 146, alinéa 1<sup>er</sup> et numéros 1 et 3 et alinéa 2 L.I.R. ou à l'article 152 L.I.R., ou de pertes provenant d'une catégorie de revenus autre que celles ayant subi la retenue à la source ;*

*Considérant cependant qu'en l'espèce, il ressort du dossier fiscal, que pour l'année litigieuse, il n'y a pas lieu à imposition par voie d'assiette du réclamant, ses revenus imposables ne dépassant pas les limites fixées par l'article 153 L.I.R. et le règlement grand-ducal y afférent ;*

*Considérant qu'aux termes de l'article 139 alinéa 3 L.I.R. les charges extraordinaires ainsi que l'excédent de frais d'obtention et de dépenses spéciales visé à l'alinéa 2, ne sont déductibles que sur demande et après approbation de l'administration des contributions ;*

*Considérant qu'à défaut d'inscription en déduction sur la fiche d'impôt en cours de l'année d'imposition concernée, ces excédents de frais de déplacement, de frais d'obtention autres que frais de déplacement et de dépenses spéciales ainsi que les charges extraordinaires donnent alors lieu à une déduction complémentaire lors d'un décompte annuel aux termes de l'article 145 L.I.R. ;*

*Considérant qu'en vertu de l'article 145 alinéa 1<sup>er</sup> L.I.R. les salariés ou les retraités qui ne sont pas admis à l'imposition par voie d'assiette bénéficient d'une régularisation des retenues sur la base d'un décompte annuel à effectuer dans les formes et conditions à déterminer par règlement grand-ducal ;*

*Considérant qu'aux termes de l'article 2 alinéa 4 du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 portant exécution de l'article 145 L.I.R. lorsque l'administration est compétente pour le décompte annuel, elle y procède sur demande de l'ayant droit et statue non seulement sur le fond mais aussi sur la régularité de la demande ;*

*Considérant qu'en vertu de l'article 17 alinéa 2 du règlement susmentionné la demande est à déposer au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle du décompte ;*

*que les dispositions du § 86 AO sont applicables en cas de dépassement du délai précité, au cas où des circonstances seraient susceptibles de justifier un relevé de forclusion ;*

*Considérant que les limites temporelles concernant l'introduction des demandes fixées par les règlements susvisés s'alignent à la règle générale relative aux demandes en restitution (§§ 151 à 154 AO) fixant la date limite de la présentation d'une telle demande à la fin de l'année qui suit celle de la survenance de l'événement constitutif du droit de restitution (TA du 05.05.2010 n° 26177 du rôle) ;*

*Considérant qu'en l'espèce la demande, datée le 22 janvier 2010 et entrée le 25 janvier 2010, n'a donc pas été introduite dans le délai précité, lequel a expiré le 31 décembre 2009 ;*

*Considérant en plus que l'instruction n'a pas révélé de circonstance susceptible de justifier un relevé de forclusion (§§ 86 et 87 AO) ;*

#### **PAR CES MOTIFS**

*reçoit la réclamation en la forme,*

*la rejette comme non fondée. [...] »*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 28 septembre 2010, inscrite sous le numéro 27327 du rôle, Monsieur... a introduit un recours tendant à la réformation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes précitée du 7 juillet 2010.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 21 mai 1931 telle que modifiée, appelée « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « AO », auquel renvoie le paragraphe 235 (5) AO mentionnant les bulletins concernant des demandes de restitution d'impôts (« *Bescheide über Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen* »), et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin d'impôt. Partant, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit par la partie demanderesse.

Le recours est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, la partie demanderesse fait valoir que suite à la sommation du 24 novembre 2009, il aurait pris contact avec le préposé du bureau Luxembourg ... et que ce dernier lui aurait concédé un délai jusqu'au 25 janvier 2010 pour déposer la déclaration d'impôt. Il estime que l'octroi d'un délai supplémentaire pour déposer sa déclaration d'impôt aurait eu pour effet de le rassurer qu'aucune forclusion ne pourrait lui être opposée. Ainsi, la décision du préposé du bureau d'imposition Luxembourg ... irait directement contre le

principe de sécurité juridique. En effet, la doctrine fiscale soutiendrait qu'il faudrait que les autorités fiscales qui ont donné des assurances ou fait une promesse soient tenues à honorer les attentes ainsi créées. En l'espèce, les trois conditions posées par la doctrine pour lier l'administration seraient réunies, à savoir, le préposé aurait été compétent pour octroyer une prorogation pour le dépôt de la déclaration fiscale, qu'il voulait lier l'administration par la date fixée et que celle-ci était un élément clair et non ambigu.

En deuxième lieu, le demandeur estime qu'il ne saurait être nié qu'il aurait été de bonne foi, étant donné qu'il se serait légitimement basé sur l'arrangement trouvé avec l'administration fiscale, de sorte qu'il serait en droit d'invoquer le principe de la confiance légitime. D'autre part, l'octroi de la prorogation précitée l'aurait induit en erreur dans la mesure où ce serait à bon droit qu'il aurait pu considérer que sa déclaration d'impôt serait traitée après le 25 janvier 2010, respectivement qu'elle valait pour le moins comme demande de remboursement d'impôt. Il fait encore valoir qu'il aurait introduit la déclaration d'impôt après le 31 décembre 2009 en raison du délai supplémentaire lui imparti.

Finalement, le demandeur expose que contrairement aux conclusions du directeur de l'administration des Contributions directes, le fait d'avoir été induit en erreur par l'administration relèverait du paragraphe 86 AO, prévoyant la possibilité d'un relevé de forclusion.

Le délégué du gouvernement fait valoir que la demande en restitution tel que prévue à l'article 153 alinéa 1<sup>er</sup> LIR aurait été refusée au motif que le revenu imposable du demandeur aurait compris, outre des revenus passibles de retenue d'impôt, des revenus nets non passibles de retenue, mais dont le montant ne dépasserait pas, après déduction des abattements visés aux articles 128, 128bis et 130 LIR, la limite de 600 euros. Par ailleurs, le même bureau d'imposition aurait informé le demandeur qu'une régularisation des retenues sur base d'un décompte annuel ne serait plus possible vu que le délai légal prévu à l'article 17 alinéa 2 du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 portant exécution de l'article 145 LIR serait révolu. Le délégué du gouvernement conteste par ailleurs que le bureau d'imposition aurait concédé au demandeur une prorogation du délai pour déposer sa déclaration d'impôt, et, considère qu'en tout état de cause, une telle prorogation n'aurait eu un effet qu'au niveau de l'astreinte, en ce sens que la durée de la prolongation aurait mis le contribuable à l'abri de la liquidation de l'astreinte, mais non des conséquences juridiques inhérentes à une remise tardive de la déclaration. D'autre part, le demandeur aurait commis une négligence fautive du fait de ne pas avoir remis la déclaration d'impôt au 24 novembre 2009, de sorte à ne pas pouvoir bénéficier d'un relevé de forclusion. Finalement, le délégué du gouvernement explique qu'en vertu du paragraphe 153 AO, une demande de restitution doit être introduite avant la fin de l'année qui suit celle de la survenance des faits à l'origine du droit de restitution, de sorte qu'en l'espèce la demande précitée aurait dû être introduite jusqu'au 31 décembre 2009.

Dans son mémoire en réplique, le demandeur fait valoir que le directeur de l'administration des contributions directes n'aurait jamais directement contesté que le bureau d'imposition Luxembourg ... lui aurait octroyé une prolongation du délai de dépôt de sa déclaration, ni lors de la tentative de médiation de l'ombudsman ni dans la décision déférée, de sorte que le délégué du gouvernement ne serait pas admis à émettre les prédictes contestations.

Il n'est pas contesté en l'espèce que pour l'année 2008 le demandeur ne rentre dans aucune des catégories de contribuables visées par les alinéas (1) à (3) de l'article 153 de la loi

modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « LIR », et de son règlement grand-ducal d'exécution modifié du 28 décembre 1990. En effet, d'un côté, il n'est pas contesté en l'espèce que le revenu du demandeur se compose en tout ou en partie de revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les traitements et salaires, en l'occurrence le revenu provenant de l'exercice d'une profession libérale, sans néanmoins dépasser les limites légales prévues par l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 153, et, de l'autre côté, il n'est pas non plus contesté que les limites légales instaurées aux alinéas 2<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> de l'article 153 précité n'ont pas été dépassées. Par voie de conséquence, le demandeur ne se trouvait, pour l'année d'imposition 2008, pas soumis *de lege* à une imposition par voie d'assiette, mais relevait du régime de la régularisation des retenues sur la base d'un décompte annuel prévu par l'article 145 LIR et son règlement grand-ducal d'exécution du 9 mars 1992. Partant, la décision déférée n'encourt aucune critique à cet égard.

Concernant la décision directoriale portant rejet de la demande d'être imposé par voie d'assiette en vertu de l'article 153 (4) LIR qui dispose : « *sans préjudice des dispositions qui précèdent, le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette au sens des alinéas 1<sup>er</sup> à 3 ci-dessus y est soumis, sur demande, en vue de la prise en considération des revenus nets visés à l'article 146, alinéa 1<sup>er</sup>, numéros 1 et 3 et alinéa 2 ou à l'article 152, ou de pertes provenant d'une catégorie de revenus autre que celles ayant subi la retenue à la source. Il en est de même du contribuable qui demande l'imputation de la retenue d'impôt d'après les dispositions de l'article 154, alinéa 1<sup>er</sup>, numéro 3* », force est au tribunal de constater qu'il résulte des enseignements de la Cour administrative<sup>1</sup> que si l'article 153 (4) LIR ne prévoit pas lui-même un délai spécifique pour l'introduction d'une demande de soumission à l'imposition par voie d'assiette y prévue, le délai d'un an après l'écoulement de l'année d'imposition concernée prévu à l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 portant exécution de l'article 145 LIR est également applicable aux demandes précitées, de sorte que le demandeur était en principe forclos à introduire une telle demande après le 31 décembre 2009.

La même conclusion s'impose en ce qui concerne les demandes de déduction complémentaire des excédents de frais de déplacement, de frais d'obtention autres que les frais de déplacement et de dépenses spéciales ainsi que les charges extraordinaires lors d'un décompte annuel aux termes de l'article 145 LIR pour les salariés ou les retraités qui ne sont pas admis à l'imposition par voir d'assiette, étant donné qu'en vertu de l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 portant exécution de l'article 145 LIR, la demande est à déposer au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle du décompte. En l'espèce, le délai pour déposer une demande précitée pour l'année 2008 expirait partant le 31 décembre 2009, de sorte que la demande afférente déposée le 25 janvier 2010 était forclos. La décision directoriale est partant à confirmer sur ce point.

S'il est exact que le non respect de la part de l'administration des Contributions directes d'un prolongement du délai précité exprimé de manière formelle, aurait le cas échéant violé les attentes légitimes du demandeur, il n'en reste pas moins que la prétendue prorogation du prédit délai ne ressort d'aucun élément du dossier, et, au vu des contestations formelles du délégué du gouvernement, reste en l'état de pures allégations. Il s'ensuit que le moyen afférent laisse d'être fondé.

---

<sup>1</sup> Voir Cour administrative, 1<sup>er</sup> février 2011, n° 27045C du rôle, [www.ja.etat.lu](http://www.ja.etat.lu)

Cette conclusion n'est pas énervée par le fait que le directeur des Contributions directes n'a pas explicitement contesté la prorogation alléguée étant donné qu'en fixant le délai pour introduire les demandes au sens de l'article 153 LIR ou au sens de l'article 145 LIR au 31 décembre 2009, le directeur a implicitement mais nécessairement contesté qu'une prorogation ait été concédée. Partant, le moyen afférent laisse d'être fondé.

Le moyen tendant à l'admission d'un relevé de forclusion au sens du paragraphe 86 AO encourt le même sort, étant donné qu'il est fondé sur la prémisse que le préposé du bureau d'imposition Luxembourg ... aurait accepté une prorogation du délai prévu, or, en l'espèce le demandeur reste en défaut de prouver ce fait.

Il suit des considérations qui précèdent, que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

déclare le recours non justifié, partant en déboute,

condamne la partie demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Marc Sünner, vice-président,  
Claude Fellens, premier juge,  
Paul Nourisser, juge,

et lu à l'audience publique du 12 octobre 2011 par le vice-président, Marc Sünner, en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Michèle Hoffmann

s. Marc Sünner

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 13 octobre 2011

Greffier du Tribunal administratif